

## DA DEFINIÇÃO DO TRIBUTO À EXTRAFISCALIDADE

### Definition of the tribute to the extra taxation

*Eduardo Meyer Mendes<sup>42</sup>*

*Tiago Meyer Mendes<sup>43</sup>*

#### Resumo

O presente artigo trata da tributação, partindo-se de sua conceituação legal até a sua função extrafiscal. Em um primeiro momento se traz ao debate os contornos conceituais do termo tributo, a sua importância em frente ao sistema constitucional, uma rápida incursão histórica de sua relevância, passando-se à análise acerca de suas classificações e espécies. Após, estuda-se a finalidade dos tributos, com especial atenção à extrafiscalidade e sua aplicação. A pesquisa tem como especial objetivo a compreensão do sistema tributário nacional no que se refere ao conceito de tributo, sua importância e finalidade, com vistas a sua aplicação extrafiscal, com abordagem qualitativa, cujo método utilizado foi preponderantemente o compreensivo.

**Palavras-chave:** Extrafiscalidade. Finalidade. Tributo.

#### Abstract

The related article discusses about taxation, going from its legal definition up to its extra taxation function. In the first moment is brought to debate the conceptual outlines of the tax aspect, its importance towards the constitutional scope, a rapid historic incursion of its relevance, going to a review about its ratings and sorts. After that, the taxes purpose is studied, with special attention to extra taxation and its employ. The main intent of this research is the comprehension of the national taxing scope regarding the tax concept, its importance and purpose, aiming its extra taxation employ with a qualitative approach, which utilized method was predominately the comprehensive one.

**Keywords:** Extra taxation. Purpose. Tax.

#### Sumário:

1. Considerações iniciais 2. Tributo: definição, evolução histórica e classificação 3. Finalidade dos tributos: extrafiscalidade 4. Considerações finais 5. Referências

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A questão tributária é, sem dúvida alguma, uma das mais importantes no que se refere à relação entre o Estado e a sociedade,

42 Advogado, pós-graduado em Processo Civil pelo IESA-CNEC e em Direito Tributário pela UNISSUL, Mestrando em Desenvolvimento na UNIJUI, Professor de Direito Tributário na FEMA-Santa Rosa, RS. E-mail: emeyermendes@bol.com.br

43 Advogado, graduado em Direito no Ensino Superior pelo Instituto de Ensino Superior de Santo Ângelo – IESA-CNEC. E-mail: tmeyermendes@hotmail.com

porém, a compreensão da sistemática tributária ainda é privilégio de poucos.

Nessa incessante busca da compreensão do tema, necessário ter em mente algumas definições básicas, como o conceito de tributo e os seus objetivos. Ainda, dentro da mesma linha de raciocínio, prudente se perquirir quais são as espécies tributárias e qual é a finalidade dos tributos, e, dentro disso, o que vem a ser realmente a extrafiscalidade. Nesse passo, e no afã de não apenas compreender o sistema tributário pátrio, mas também de dar uma singela colaboração, optou-se pela temática que ora se apresenta.

## **TRIBUTO: CONCEITUAÇÃO, EVOLUÇÃO HISTÓRICA E CLASSIFICAÇÃO**

Para uma primeira compreensão do assunto, é de suma importância a conceituação de tributo, a contextualização histórica, bem como a classificação majoritariamente adotada, razão pela qual se passará à abordagem dos itens indicados, conforme segue.

Primeiramente imperioso destacar que a atual Constituição não traz a definição de tributo, na verdade, a outorga a Lei complementar, conforme se depreende da leitura de seu art. 146, inciso III, “a”<sup>44</sup>.

Nesse sentido coube ao Código Tributário Nacional (CTN)<sup>45</sup> tal função, haja vista que, muito embora tenha sido editado antes do advento da vigente Constituição e na forma original de lei ordinária, foi recepcionado por essa como Lei Complementar<sup>46</sup>. Assim sendo, o art. 3º do CTN dispõe que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, pode-se dizer, em rápidas palavras, que o pagamento do tributo não é uma faculdade, ou seja, em caso de inadimplência, de

44 CF. Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

45 Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.

46 Em que pese a referida lei ter sido aprovada como ordinária, adquiriu o status de lei complementar, em decorrência, primeiramente, do art. 19 § 1º da Constituição de 1967 (portanto, posterior ao CTN), que passou a exigir a necessidade de lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário, tal disposição foi repetida pelas posteriores Constituições (art. 18§ 1º da EC nº 1/69 e art. 146, III da CF de 1988).

regra, o sujeito passivo vai sofrer uma execução fiscal. O respectivo pagamento deve ser em valores e jamais por meio de trabalho ou entrega de bens, ressalvada a hipótese prevista no inciso XI, art. 156, do CTN<sup>47</sup>. E, ainda, o tributo é constituído e cobrado por um ato vinculado e devidamente documentado, denominado de lançamento.

Ademais, frise-se que para a exigência do pagamento de tributo é necessária a existência de uma lei anterior, ressalvadas as exceções (mitigações) previstas na constituição. Ainda resta claro que tributo não é multa, mesmo que ambos sejam obrigações tributárias principais.

Oportuno ressaltar que, como ensina Roque Antonio Carraza (2004), o tributo não é um fim em si mesmo, ou seja, é, na verdade, um instrumento para a consecução de uma finalidade, como, por exemplo, a implementação dos direitos fundamentais à educação, à saúde, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, dentre tantos outros.

O mesmo autor destaca que a hermenêutica tributária evoluiu no sentido de que o sistema tributário nacional deve auxiliar na realização do desiderato constitucional. Ademais, adverte Alexandre Alkmim Teixeira que “[...] todo direito funda-se, em essencial na lei. Perquirir a materialidade, o fundamento, a causa das obrigações é papel do jurista, de forma a permitir que a lei não seja instrumento de opressão social” (2010, p. 12).

Celso Antonio Pacheco Fiorillo (2005), por sua vez, enfatiza que a relação jurídico-tributária não pode se pautar unicamente na economia capitalista ou nos interesses puramente arrecadatórios do Estado, mas também e, primordialmente, na dignidade da pessoa humana, constitucionalmente garantida.

Para uma análise um pouco mais científica e crítica do tema em debate, interessante fazer uma rápida incursão em alguns momentos da história da humanidade que tenham relação com o objeto de estudo.

Acerca da História, interessante aqui trazer ao texto, trecho da obra de Douglas Cesar Lucas que parafraseia Jacques Le Goff quando afirma o seguinte: “Ademais, a História não é necessariamente apenas

47 CTN. Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em Lei. Destaca-se que o respectivo inciso foi introduzido ao CTN com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

uma sequência linear de fatos, totalidade ou caos; é também memória, descontinuidade, manipulação, saber poder, processo e resultado” (2010, p. 36).

Assim sendo, no contexto histórico a tributação, a carga tributária, sempre foi pesada, em especial e principalmente, quando não exclusivamente, às pessoas desprovidas das riquezas e da propriedade.

Não se sabe precisar ao certo a data do surgimento dos tributos, entretanto, pode-se dizer, na linha do pensamento de Ivone Rotta Pereira (1999), que, mesmo quando os homens, nas sociedades primitivas, viviam em tribos, já se utilizavam de um sistema de tributo, a fim de assegurar a sobrevivência do grupo. A mesma autora ensina que “a origem desse termo está no verbo latino *tribuere* – distribuir, repartir entre as tribos – que significa o ato de distribuir entre o povo os encargos do custeio da vida em sociedade” (1999, p. 6).

No Império Romano, uma célebre frase pode ser destacada: “Dai a Cesar o que é de Cesar, dai a Deus o que é de Deus”. Tal afirmação é vislumbrada no momento em que Jesus responde aos fariseus acerca da obrigação de se pagar impostos ao imperador. Nesse aspecto, vislumbra-se a importância dos tributos na época (CORRÊA, 2010).

Importante documento histórico que merece destaque é a Magna Carta de João Sem Terra editada em 1215. A referida carta tratou de um compromisso de concessão de direitos, assinado pelo rei João, da Inglaterra, perante os barões feudais e os eclesiásticos da época, especialmente em decorrência da pressão exercida pelos barões, cujo motivo, dentre outros, era o aumento das imposições fiscais por parte do rei inglês (em razão das Cruzadas). A nobreza espoliada passou a exigir que o pagamento periódico de impostos teria que ser condicionada à concessão de direitos em seu favor (COMPARATO, 2003).

Sobre o assunto, afirma o autor supracitado:

As cláusulas 12 e 14 contêm, em sua essência, o princípio básico de que o exercício do poder tributário deve ser consentido pelos súditos, anunciando, portanto, ante *litteram*, o brocardo no *taxation without representation* (não haverá tributação

sem que os contribuintes deem o seu consentimento por meio de representantes), que está na origem do moderno sistema parlamentar de governo (2003, p. 79).

Na mesma esteira da carta anterior, outro documento de suma importância tanto para os direitos humanos como para o direito do contribuinte foi a Declaração de Direitos Inglesa de 1689 (*Bill of Rights*), votado pelo Parlamento um século antes da Revolução Francesa. Destaca-se que o Parlamento tinha como prerrogativa primeira a de sê-la um representante dos súditos em face do rei.

Sobre o tema exposto no parágrafo anterior afirma Fábio Konder Comparato que “a partir de 1689, na Inglaterra, os poderes de legislar e criar tributos já não são prerrogativas do monarca, mas entram na esfera de competência reservada ao Parlamento” (2003, p. 90). O mesmo autor, na mesma obra, traz o trecho da Declaração que trata da questão dos tributos, a saber: “Que a cobrança de impostos para uso da Coroa, a título de prerrogativa, sem autorização do Parlamento e por um período mais longo ou por modo diferente do autorizado pelo Parlamento, é ilegal” (p. 94).

Outras Declarações de Direitos que merecem, no mínimo, uma referência, são as Declarações de Direito das antigas Colônias britânicas da América do Norte (hoje os Estados Unidos da América), dentre essas cartas e declarações, pode-se destacar a Declaração dos Direitos da Virgínia, em 12 de junho de 1776, ou seja, antes da própria independência das 13 Colônias britânicas que, por sua vez, ocorreu com a Declaração de 4 de julho do ano de 1776.

Na Declaração da Virgínia, além da previsão de uma série de direitos ligados à liberdade e à igualdade (igualdade perante a lei, igualdade de condição política dos cidadãos, liberdade religiosa, de imprensa, etc.), previu também no parágrafo 6º: “[...] e não podem ser tributados ou expropriados por utilidade pública, sem o seu consentimento ou o de seus representantes eleitos [...]” (COMPARATO, 2003, p. 115).

Ainda, fato histórico que não pode ser esquecido é a aclamada Revolução Francesa, que trouxe tantos avanços para as sociedades

modernas e contemporâneas. No campo da tributação, como ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2008), a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que foi discutida item por item pelos revolucionários, no art. 14 trata da necessidade de consentimento para a imposição de impostos. Acerca do tema, oportunas também as palavras de Comparato (2003, p. 147/148) quando afirma que “duas preocupações máximas da burguesia foram rigorosamente atendidas: [...] a estrita legalidade na criação e cobrança de tributos (arts. 13 e 14)”. E, mais, se valendo dos ensinamentos do mesmo autor (2003, p. 155), vale aqui a transcrição dos arts.13 e 14 da Declaração:

Art.13. Para a manutenção da força política e para as despesas da administração, é indispensável uma contribuição comum: ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos na medida de seus recursos.

Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, pessoalmente ou por meio de representantes, a necessidade da contribuição pública, bem como de consenti-la livremente, de fiscalizar o seu emprego e de determinar-lhe a alíquota, a base de cálculo, a cobrança e a duração.

Ademais, para não deixar de lado a importância da tributação e sua relação com os direitos humanos na história do Brasil, pode-se aqui citar a Revolução Farroupilha (1835-1845). Um dos motivos que levaram a então Província de São Pedro do Rio Grande do Sul a se insurgir contra o governo Imperial brasileiro era que os dois principais produtos produzidos pela província estavam altamente tributados, ao passo que o povo provinciano não tinha um retorno compatível.

Por todo o exposto, pode-se destacar que ao longo da história da humanidade os governos se utilizaram dos tributos de forma desenfreada, onerando sobremaneira os governados, inibindo e sucateando os poucos direitos dos mesmos, tanto é que tais situações serviram como um dos argumentos para revoluções, insurgências, pressões, associações de classes subjugadas, que, nesse passo, resultaram em Cartas, Declarações e Constituições, as quais acabaram por proteger direitos dos homens que até hoje são caros.

No que se refere à classificação dos tributos, antes de qualquer coisa, oportunas palavras de Renato Lopes Becho que adverte: “A classificação dos tributos é apenas um instrumento didático para facilitar a compreensão dos tributos existentes em nosso ordenamento jurídico” (2010, p. 409). Assim sendo, a presente pesquisa não tem o condão de se alongar na questão ora em debate, mas tão somente abordá-la visando a uma melhor compreensão do tema em estudo.

Oportuno ressaltar que, independentemente da classificação adotada, todas as espécies pertencem ao gênero tributo e, a partir da referida observação, pode-se afirmar, em simetria com o pensamento de Luís Eduardo Schoueri (2011), que a identificação de diversas figuras em um mesmo gênero tem relevância no instante em que existe algo que os aproxima e identifica, no caso, um regime jurídico, razão pela qual a qualquer uma das espécies de tributos se aplicam conceitos relativos ao gênero, como, por exemplo, obrigação principal, lançamento e fato gerador.

Seguindo a linha de raciocínio adotado no tópico, em linhas gerais a doutrina pátria diverge quanto à questão da classificação dos tributos, seja em relação ao número, seja em relação ao critério utilizado. Para exemplificar, trar-se-á algumas correntes.

Segundo a classificação de Geraldo Ataliba, os tributos são classificados em duas espécies, os vinculados e os não vinculados. Os primeiros são as taxas e as contribuições de melhoria, e os segundos, os impostos.

De outro lado, Luciano Amaro (2006) considera a existência de quatro espécies tributárias, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios, haja vista que para o citado jurista a contribuição de melhoria se enquadraria dentro das taxas.

Uma terceira corrente, diga-se a majoritária, é da classificação que advoga a existência de cinco espécies tributárias, conhecida como teoria pentapartida. Assim, na esteira dos ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag (2008), as cinco espécies de tributos são: a) impostos; b) taxas; c) contribuição de melhoria; d) empréstimo compulsório; e) contribuições.

Oportuno ressaltar dois aspectos dignos de nota. Primeiro, que o Supremo Tribunal Federal (STF) adotou a última classificação acima citada<sup>48</sup>; segundo, muito embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 5º, e a Constituição Federal, em seu art. 145 só façam menção às três primeiras espécies de tributos. No decorrer de suas páginas, a mencionada Constituição Federal traz a figura das duas outras espécies, como pode ser observado da leitura de seus arts. 148, 149, 149-A e 195.

Sobre o tema leciona Leandro Paulsen ao afirmar o seguinte:

Deve-se ter reservas ao art. 5º do CTN, pois os impostos, taxas e contribuições de melhoria não são as únicas espécies tributárias no sistema tributário brasileiro. O Texto Constitucional no Capítulo I do Título VI, que trata do Sistema Tributário Nacional, revela outras duas espécies tributárias, quais sejam, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas). São, pois, cinco as espécies tributárias (2010, p. 637).

Seguindo a linha da teoria pentapartida analisar-se-ão as taxas. O referido tributo tem previsão constitucional no inciso II do art. 145<sup>49</sup> e também nos arts. 77 a 80 do CTN. Com relação às taxas, cumpre destacar que existem, em suma, dois tipos: as taxas de fiscalização ou de polícia e as chamadas taxas de serviços.

As taxas de polícia são cobradas em razão dos atos de fiscalização da Administração Pública e tem-se como exemplo a taxa de fiscalização ambiental, taxa de alvará, taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, de localização, dentre outras (SABBAG, 2008).

À luz do que dispõe o comando constitucional antes citado, bem como os arts. 77 e 79 do CTN, pode-se chegar à conclusão de que as chamadas taxas de serviços são justamente aquelas cobradas em razão da prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível. Como exemplos, tem-se a taxa de emolumentos

48 STF. RE 146733/SP; RE 177.137.

49 6. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, dos serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.



cartorários, a taxa de coleta de lixo domiciliar, a taxa de custas processuais, dentre outras.

Sobre a instituição das taxas de serviços, Sabbag (2008) ressalta que a prestação de um serviço estatal, a divisibilidade, a especificidade e a prestação efetiva ou potencial do respectivo serviço são verdadeiros requisitos de validade para a cobrança desse tipo de tributo. E, mais, são requisitos cumulativos. Assim, se na cobrança de determinada taxa dessa natureza, não for possível identificar o usuário dos serviços (especificidade), tal cobrança é ilegal, e, portanto, ilegítima, a exemplo do que ocorreu com a famigerada taxa de iluminação pública (TIP) fulminada pelo Poder Judiciário, mormente pela súmula 670 do STF<sup>50</sup>.

Seguindo a panorâmica análise dos tributos em espécie, chegue-se às chamadas contribuições de melhoria, previstas no art. 145, III da Constituição Federal, e nos arts. 81 e 82 do CTN. Em suma, tais tributos são cobrados em razão da realização de obras públicas que resultem valorização imobiliária em favor do sujeito passivo, conforme se depreende da dicção dos artigos antes mencionados.

Paulo de Barros de Carvalho (2011) é enfático ao advogar a tese de que a simples realização das obras públicas não é suficiente para autorizar a cobrança dos tributos em análise, haja vista que, dentre outros, é necessária a valorização imobiliária em decorrência de tais obras. Assim, é condição inarredável, tanto a realização da obra pública como o nexo de causalidade desta com a valorização do imóvel.

O empréstimo compulsório, por sua vez, é tributo de competência privativa da União, que somente por meio de Lei Complementar pode instituí-lo nos restritos casos previstos no art. 148 da Constituição Federal<sup>51</sup>. Cabe destacar que o citado tributo tem um traço distintivo dos demais, que é a previsão da restituição dos valores pagos a esse título<sup>52</sup>. Nesse passo, Roque Antônio Carraza (2004) lembra que a restituição dos respectivos valores deve ser por moeda corrente,

50 Súmula nº 670 STF – O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

51 CF. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

52 CTN. Pú. Art. 15. A Lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

ou seja, a União deve restituir na mesma espécie paga pelo sujeito passivo.

Apenas a título ilustrativo, destaca-se que hoje em dia não existe nenhum empréstimo compulsório vigente no Brasil, sendo poucos os casos de sua aplicação na história do país, podendo-se trazer o exemplo, como lembra Sabbag (2008), do empréstimo compulsório da Eletrobrás, incidente sobre a energia elétrica, criado por meio da Lei n. 4.156/62.

No que se refere às contribuições, como antes mencionado, tem-se que as mesmas tratam de tributo autônomo, em que pesem as divergências doutrinárias. Na Constituição Federal, as contribuições têm previsão, principalmente no art. 149 (contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais), art. 149-A (contribuição sobre a iluminação pública)<sup>53</sup> e art.195 (contribuições de seguridade social).

Na linha do pensamento de Sabbag (2008), em rápidas palavras, pode-se afirmar que essa espécie de tributo é vinculada a gastos específicos, ou seja, a sua instituição, cobrança e arrecadação, devem ter ligação com uma finalidade pré-estabelecida em lei. Oportuno destacar que são inúmeros os exemplos de contribuições, podem-se aqui citar os seguintes: contribuição anuidade, contribuição ao salário-educação, contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), dentre tantos outros.

Os impostos são a mais conhecida espécie de tributo, inclusive, por vezes, o termo é erroneamente utilizado para designar o gênero, como se fosse um sinônimo da palavra tributo. Acerca dos impostos não pairam quaisquer dúvidas, tanto na doutrina, como na jurisprudência, quanto ao fato de os mesmos serem uma legítima e autônoma espécie tributária.

A Constituição Federal de 1988 dedica uma considerável parcela do seu texto para tratar do tema, sendo que o primeiro artigo que pode ser mencionado é o art. 145, que, pela sua redação, autoriza a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituir os impostos.

<sup>53</sup> A legalidade da contribuição sobre a iluminação pública (CIP ou COSIP) é alvo de inúmeros questionamentos tanto pela doutrina, quanto pelos tribunais.

A definição do conceito de imposto é encontrada no CTN, em simetria ao que dispõe a própria constituição, mais precisamente na já citada alínea “a”, III, do art. 146. Assim, o art. 16 do CTN conceitua: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Para uma melhor compreensão acerca da definição dessa espécie tributária, oportuna a transcrição dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, cujo teor é o seguinte:

A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhes estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento (2009, p. 197).

Pelo exposto, pode-se constatar que o pagamento de impostos não depende de um retorno estatal em relação ao contribuinte, como ocorre, por exemplo, nas taxas. Ademais, a partir da mesma ideia, é correto afirmar que o numerário arrecadado com os impostos visa a satisfação dos chamados gastos gerais. Pode-se concluir o raciocínio com a seguinte situação hipotética: um município ao cobrar o imposto predial e territorial urbano (IPTU) de determinado contribuinte, pode destinar o respectivo numerário ao pagamento da folha salarial dos professores da rede municipal, ou para a compra de medicamentos, ou ainda para a conservação dos logradouros públicos, independentemente do fato de o referido contribuinte usufruir ou não dos respectivos benefícios.

## FINALIDADE DOS TRIBUTOS: EXTRAFISCALIDADE

No que diz respeito a finalidade ou função dos tributos, esses podem assumir duas funções básicas<sup>54</sup>, quais sejam: i) arrecadatória ou fiscal e; ii) extrafiscal ou regulatória.

54 Há autores, como Luis Eduardo Schoueri, que defendem a existência de multifunções do tributo, além da fiscal, como as funções distributivas, alocativa e estabilizadora. Entendemos que as duas funções apresentadas no desenvolver do trabalho são suficientes, tendo em vista a abrangência da extrafiscalidade em relação às funções apontadas. Ademais, a discussão acerca do ponto não constitui objeto da presente pesquisa, e nos parece, *data venia*, desnecessária.

A primeira finalidade ocorre quando o tributo assume a sua feição tradicional, ou seja, visa unicamente, ou, no mínimo precipuamente, angariar divisas para os cofres públicos para atender às necessidades da coletividade. Oportuno lembrar, na esteira do que ensina Schoueri (2011), que os tributos são a principal fonte de arrecadação dos entes públicos. O mesmo autor, ao delinear a finalidade da função fiscal do tributo, afirma:

Quando se cogita da função arrecadadora da tributação, tem-se em mente que o Estado precisa de meios para o exercício de suas atividades. Como visto, no Estado Patrimonial, tais meios poderiam advir do próprio Estado, que se valia de seu patrimônio ou de seus serviços. Ou seja: o próprio Estado produzia a riqueza de que necessitava. A paulatina diminuição da atuação direta do Estado sobre a economia, inicialmente por conta do liberalismo e mais recentemente na modelagem do Estado do século XXI, aponta para a necessidade de que o Estado se aproprie das riquezas que não foram por ele geradas daí a tributação em sua função arrecadatória (2011, p. 32).

A segunda situação ocorre quando o tributo passa a ter o fim primeiro de regulação de condutas e situações ligadas principalmente ao campo social e econômico, exemplo recente é o Decreto n. 7.567/2011, que aumentou o imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente na produção de alguns veículos fabricados com componentes e matéria-prima estrangeira, visando, em suma, à proteção da indústria nacional.

O tributo pode encarnar outra finalidade que não simplesmente a de arrecadar fundos para o erário público, exatamente quando passa a ter o objetivo preponderante de regulação de condutas e atividades ligadas principalmente ao campo econômico e social, conhecida, conseqüentemente, pelo fim extrafiscal ou regulatório.

A fim de se trazer à lume melhores contornos conceituais do termo extrafiscalidade, pertinentes são as palavras de Marciano Buffon quando afirma que “[...] ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando atingir os mesmos fins que tradicionalmente

buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade” (2009, p. 218).

Ainda, tendo em vista que o instituto em análise não é aplicado tão somente no território nacional, traz-se a doutrina estrangeira:

[...] una categoría de tributos que se distinguen por su naturaleza no fiscal; son figuras que no buscan allegar recursos monetarios a las Administraciones Públicas de manera genérica para hacer frente a los gastos públicos (como los demás tributos) y si otras finalidades o financieras: hacer frente a los costes sociales derivados de determinados consumos, defender el medio ambiente, desalentar actividades concretas que se consideran lesivas para el interés público [...]. (ORTEGA, 2007 apud PAULSEN, 2009, p. 15-16).

Destaca-se que a extrafiscalidade tributária não está inserida de forma literal na Carta Magna pátria, porém vários dispositivos constitucionais lhe dão vida, como o inciso VI do art. 170, como também os arts. 151, I; 153 § 4º; 156, § 2º, I; 182 §4º. Leandro Paulsen (2009) lembra que a mesma situação ocorre na Espanha, onde, mesmo que não haja previsão constitucional expressa, também se aplica o instituto em questão, como já decidiu o Tribunal Constitucional Espanhol.

Cabe lembrar que a extrafiscalidade não é algo novo no mundo jurídico, tanto em território nacional quanto no internacional, haja vista que tal medida há muito já era utilizada, em especial, nos impostos de importação, mesmo que os seus contornos conceituais fossem diferentes.

Ademais, a extrafiscalidade, como ensina Carraza, decorre do próprio Estado Democrático de Direito. Seguindo na linha de pensamento já apresentada, o mesmo autor afirma que,

[...] ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progressos sociais (2004, p. 642).

Há autores que preferem a utilização de outra terminologia ao invés de extrafiscalidade, como é o caso de Schoueri (2011), que prefere o termo função indutora, mas que, entretanto, tem a mesma finalidade, haja vista que também nessa concepção o tributo não visa primordialmente a arrecadação, como ocorre na função fiscal, mas a regulação de condutas.

Oportuno lembrar que os impostos extrafiscais, em sua maioria, são exceção aos princípios constitucionais tributários, em especial o da legalidade<sup>55</sup> e o da anterioridade<sup>56</sup>, justamente em razão do fato de que, por serem regulatórios, muitas vezes necessitam de medidas urgentes, como ocorre, por exemplo, com a majoração da alíquota do imposto de importação, dos produtos de origem estrangeira, aumentando o seu preço no mercado interno e assim retirando a sua atratividade econômica, com vistas à proteção da indústria brasileira.

Sobre o tema exposto no parágrafo anterior, Hugo de Brito Machado (2010) adverte que a supressão das garantias do contribuinte, por meio da mitigação dos princípios constitucionais tributários, não pode ocorrer de forma imotivada, ou seja, mesmo nos casos autorizados pela Constituição Federal, a respectiva restrição deve ter uma finalidade expressa que justifique a medida e que esteja em simetria com os próprios ditames constitucionais. O mesmo autor, entretanto, lembra que “o Supremo Tribunal Federal, já admitiu que a motivação de um decreto que aumenta alíquotas de imposto extrafiscal não esteja expressa nele próprio, bastando que conste do processo administrativo interno que ensejou sua edição” (2010, p. 49/50).

É prudente ressaltar que a extrafiscalidade serve como meio de concretização dos direitos fundamentais, e justamente nesse sentido que encontra a sua legitimidade de aplicação. Sobre a questão, manifesta-se Marciano Buffon citando as palavras de Franscesco Moschetti:

La discriminazione deve essere sempre frutto di una corretta interpretazione costituzionale e a tal fine: a) in nessun caso possono essere tassati fatti o situazione non manifestanti capacità

55 O princípio segundo o qual é vedada a criação ou majoração de tributos sem lei anterior que assim o defina.

56 O princípio da anterioridade tem duas facetas, o da anterioridade anual que determina a vedação da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, e o da anterioridade nonagesimal, segundo o qual se veda a cobrança de tributos antes de decorridos no mínimo 90 dias, da publicação da lei que crie ou aumente o valor do tributo.

contributiva; b) la qualifica della capacità contributiva deve risultare da un'interpretazione sistematica dell art. 53 e delle altre norme costituzionali, non dunque qualsiasi interesse, opinabilmente scelto dal legislatore ordinario, legittima l'utilizzo extrafiscale, ma solo l'interesse collettivo che si inquadra nelle idee guida della carta costituzionale; c) devono essere quindi rispettati anche i principi costituzionali che nei diversi settori economici e sociali siano indirettamente intaccati dalle norme tributarie; d) infine ulteriori limite à rappresentato da principio di coerenza (2009, p. 225).

Nessa linha de raciocínio de Buffon (2009), não é exagero afirmar que a extrafiscalidade pode ser aplicada por meio de desonerações, como, por exemplo, na concessão de isenções e benefícios fiscais, sendo que também nesses casos a razoabilidade e a proporcionalidade devem estar presentes, e o fim almejado deve ser a concretização dos direitos fundamentais.

Embora não haja um rol taxativo dos impostos passíveis da finalidade regulatória, pode-se destacar que o imposto de importação, de exportação, de produtos industrializados e sobre as operações financeiras são nítidos tributos com contornos extrafiscais.

Ademais, pode-se enfatizar que cada vez mais os tributos pátrios vêm ganhando contornos e funções extrafiscais, em vários ramos e setores, inclusive no campo ambiental, onde a finalidade citada serve como instrumento de regulação de condutas equilibradas com a natureza.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Não restam dúvidas que a tributação é um tema de extrema relevância, razão pela qual cada vez mais devemos empregar esforços a fim de compreendermos melhor a sistemática tributária pátria e também estrangeira. A importância do tema não se restringe aos dias atuais, como podemos observar, mesmo que de forma rápida, na panorâmica incursão histórica.

Nessa linha, observamos que o conceito de tributo está descrito no Código Tributário Nacional, mas também que o referido conceito não se limita a sua terminologia literal, haja vista que a sua interpretação deve não apenas estar em simetria com os ditames constitucionais, mas também que a tributação serve como um dos mecanismos de efetivação dos direitos fundamentais.

Pode-se afirmar que o tributo tem duas finalidades básicas, a arrecadatória e a extrafiscal, sendo ambas de suma importância. Assim, está-se diante da função extrafiscal de um tributo quando a sua finalidade precípua não visa simplesmente à arrecadação, mais sim a regulação de condutas, em especial no campo econômico e social.

A extrafiscalidade é um mecanismo utilizado não apenas no ordenamento jurídico nacional, mas também em muitos outros países, como na Itália e na Espanha, apenas para citar dois exemplos. Pode-se também ressaltar que não existe um rol taxativo de tributos “extrafiscais”, sendo, a bem da verdade, mais comumente a sua utilização nos impostos.

Por fim, é possível afirmar que a extrafiscalidade é um importante mecanismo nas mãos do Poder Público para que sejam buscados comportamentos mais benéficos à sociedade e que cada vez mais está sendo utilizada, o que passa a ser um ponto positivo na medida em que a respectiva utilização realmente cumpra com o desiderato constitucional e assim atenda aos verdadeiros interesses da sociedade.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.



BRASIL. **Código tributário nacional**. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 nov. 2011.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DARCÍSIO, Correa. **Estado, cidadania e espaço público**. Ijuí: Unijuí, 2010.

LUCAS, Douglas Cesar. **Direitos humanos e interculturalidade**: um diálogo entre a igualdade e a diferença. Ijuí: Unijuí, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1.999.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. O tributo como sanção no direito tributário brasileiro **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas** – Caderno de Direito Comparado. Porto Alegre: Magister, v. 26, maio e junho de 2011.

---

**Recebido: 30.4.2013**

**Aprovado: 16.11.2013**

---